

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28115C

Inscrit le 16 mars 2011

Audience publique du 27 juillet 2011

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 14 février 2011 (n° 26812 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ...,
Anvers
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28115C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 mars 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 14 mars 2011 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 14 février 2011, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré partiellement justifié le recours introduit par la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ... (n° fiscal ...), établie et ayant son siège social à ... (Belgique), tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes n° C15437, C15438, C15439 du rôle, prises le 18 janvier 2010, et C15446 du rôle, prise le 19 janvier 2010, déclarant non fondée sa réclamation du 7 octobre 2009 formulée par rapport aux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association d'avocats « ... » des années 2004, 2005 et 2006 et aux bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, le même jugement ayant en conséquence retenu, par réformation desdites décisions directoriales, que la partie demanderesse était à admettre au bénéfice du régime tel que contenu dans la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* », dans le sens que les avocats étrangers non résidents au Luxembourg et membres d'une association internationale ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois ; renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause et condamné l'Etat aux frais et à payer à la partie demanderesse une indemnité de procédure d'un montant de 500 € ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 avril 2011 par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 16 mai 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 26 mai 2011 par Maître Jean SCHAFFNER pour compte de la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Jean SCHAFFNER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 juillet 2011.

Par courrier du 16 juin 2009, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes invita la société de droit belge ..., - « *Besloten Vennootschap met Beperkte Aansprakelijkheid* », c'est-à-dire société privée à responsabilité limitée unipersonnelle - ci-après « *la SPRLU* », à introduire des déclarations fiscales pour les années 2004, 2005 et 2006.

Le 8 juillet 2009, le bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes émit les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour les années 2004, 2005 et 2006 au nom de « ... - *Etude d'Avocats* ».

Suite à l'invitation précitée de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2009, la SPRLU introduisit des déclarations pour les années en question, dans lesquelles elle indiqua notamment un montant de 0 € au titre des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Le 27 juillet 2009, le bureau d'imposition Sociétés 5 adressa à la SPRLU, en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », un courrier l'informant de son intention de s'écarter de la déclaration introduite à la fois quant au principe de son exonération et quant au montant déclaré, par rapport auquel la SPRLU prit position par courrier du 5 août 2009.

Le 26 août 2009, le bureau d'imposition Sociétés 5 émit à l'égard de la SPRLU les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006.

Le 7 octobre 2009, la SPRLU fit introduire une réclamation contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* ».

Par décisions directoriales n° C 15437, C 15438, C 15439 du 18 janvier 2010 et C 15446 du 19 janvier 2010, le directeur, après avoir disjoint la réclamation dans la mesure où elle porte contre les bulletins d'établissement séparé et en commun respectivement des

années 2004, 2005 et 2006, ainsi que dans la mesure où elle porte contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, déclara les réclamations ainsi disjointes recevables, mais non fondées.

Les décisions directoriales n° C15437, C 15438 et C 15439 prises par rapport à la réclamation contre les bulletins d'établissement séparé et en commun des années 2004, 2005 et 2006 sont libellées comme suit dans leurs parties essentielles :

« Vu les requêtes introduites le 8 octobre 2009 par Maître Marc Thewes, assisté par Maître Jean Schaffner,

I) au nom des sociétés :

... SPRL, et consorts

pour réclamer, en ce qui concerne les années 2004, 2005 et 2006 contre:

- les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, tous émis le 8 juillet 2009,*
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

II) au nom des sociétés :

..., et consorts,

pour réclamer, en ce qui concerne les années 2004 et 2005, contre :

- les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, tous émis le 8 juillet 2009,*
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

III) au nom des sociétés :

... SPRL, et consorts

pour réclamer, en ce qui concerne les années 2005 et 2006, contre :

- les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, émis le 8 juillet 2009,*
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

IV) au nom des sociétés :

..., et consorts,

ces sociétés pré-désignées ayant leur siège social à B- ...pour réclamer, en ce qui concerne l'année 2006, contre :

- les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, émis le 8 juillet 2009,
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'aux termes du § 239, alinéa 2 AO, chaque cointéressé a en l'espèce qualité d'agir ;

qu'au vœu du § 218, alinéa 2 AO les montants relatés dans un bulletin d'établissement en commun, émis en vertu du § 215 AO, doivent servir de base à la confection des bulletins individuels des associés (Conseil d'État, 25 février 1959, n° 5568 du rôle) ;

que d'ailleurs toute rectification d'un bulletin d'établissement en commun entraîne, conformément au § 218, alinéa 4 AO, une adaptation correspondante des dits bulletins individuels (Conseil d'État, 13 juillet 1957, n° 5588 du rôle) ;

Considérant que s'il est, en principe, loisible au directeur des contributions de joindre ou non des affaires qui lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 6 février 1996, n° 8925 du rôle), il résulte du § 239, alinéa 3 AO que l'établissement en commun des revenus d'associés est indivisible à toute hauteur d'instance et entraîne la jonction obligatoire des réclamations introduites par les associés ;

Considérant néanmoins, à titre subsidiaire, que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

qu'en conséquence la présente décision portera sur la réclamation contre le bulletin portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'association d'avocats « ... » de l'année 2004 ;

que les réclamations contre, d'une part, les bulletins d'établissement séparé et en commun des années 2005 et 2006 sont disjointes pour être vidées séparément, sous les n°s du rôle C 15438 et C 15439, tout comme, d'autre part, les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006 seront vidées séparément sous les n°s du rôle s'ensuivant C 15440 à C 15456 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin entrepris l'est aux motifs

1) *que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' sont incorrectes ;*

2) *que l'administration procède à une ventilation arbitraire du revenu global déclaré par l'association '...' entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés sans préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite ;*

3) que la procédure d'imposition a été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait accepté une discussion sur les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ;

4) de protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de ... étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

1. Considérant que la requête se borne à alléguer que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » seraient incorrectes ;

que cependant et justement ces adresses et dénominations sociales mêmes ont été communiquées par soins de l'association d'avocats « ... » en leur courrier entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, leur envoyée en date du 18 mars 2009;

qu'une prétendue inexactitude ne saurait dès lors être imputable au bureau d'imposition ;

Considérant en tout état de cause qu'un bulletin unique, portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année litigieuse de l'association d'avocats « ... », ci-avant « ... », a été émis en date actée du 8 juillet 2009, non à tous les associés, mais à l'attention du mandataire désigné conformément au § 219 AO, et que partant ledit bulletin est présumé notifié, en vertu du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du § 211 AO, en date du 13 juillet 2009, ce qui n'est pas autrement contesté ;

Considérant non seulement que l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives porte au vœu du § 219, alinéa 1^{er} AO à l'encontre de tous les associés, mais qu'il résulte à suffisance de preuve qu'aucune dénomination prétendument « erronée » n'a pu empêcher les associés d'entrer diligemment toutes leurs requêtes le 8 octobre 2009, dans le délai de réclamation ;

Considérant d'ailleurs qu'un bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, émis sur la base du § 215, alinéa 2 AO, doit circonscrire en premier lieu les revenus en commun en leur intégralité, c'est-à-dire de tous les associés participant au résultat, a priori sans aucun égard aux raisons sociales ou résidences de ces associés ou partie d'entre eux ;

qu'en deuxième lieu ce même bulletin d'établissement en commun doit procéder à la ventilation des revenus établis au prorata des quotes-parts incombant aux différents associés (Conseil d'État cit. n° 5888) ;

Considérant qu'en ce sens où le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixe en l'espèce ni d'impôt, ni ne préjudicie de l'impossibilité ultérieure des revenus tels qu'établis, il en résulte qu'aucun des associés ne saurait, à ce stade de la procédure, faire valoir qu'il ait subi un grief réel ;

2. Considérant à titre liminaire que la ventilation du revenu global incriminée comme arbitraire n'émane point de « l'administration », qui n'est qu'un corps de fonctionnaires et non une autorité, mais du bureau d'imposition avec ses compétences précises ;

Considérant que la ventilation du revenu global déclaré par l'association « ... » entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés est basée sur les informations précises, communiquées par soins de l'association d'avocats « ... » en leur courrier, entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, envoyée en date du 18 mars 2009 ;

Considérant justement qu'en l'année litigieuse le bilan, déposé en annexe de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, faisait état d'un bénéfice net de [...] €, dont suivant le déclaré une quote-part de [...] fut attribuée aux associés « ... », tandis que le montant par différence de [...] € avait été déclaré comme quote-part commune des associés « XXX », sans autre explication ni indication quant à l'identité de ceux-ci ;

Considérant donc que la déclaration s'avérait incomplète quant à la ventilation des revenus établis, d'ailleurs non controversés en tant que tels, entre les différents ayants droit, pour ne reprendre que le montant de [...] à ventiler entre deux des associés (les associés « ... ») seulement, alors que le montant global de [...] (les associés « XXX ») restait sans explication subséquente ;

que ce n'est qu'en logique que le bureau d'imposition était tenu d'éclaircir un tel chiffre attribué en bloc à une dénomination opaque « associés XXX » ;

Considérant que c'est finalement en réponse aux mesures d'instruction du bureau d'imposition que tant les noms des bénéficiaires que les montants leur attribués furent déclarés, notamment (sic) :

[...]

Considérant en outre que le même courrier apporte une liste d'adresses et indique en tant que raison sociale identique des associés « XXX » de l'association « ... » uniquement « BVBA » ;

que ce sont donc ces informations émanant des contribuables eux-mêmes qui ont permis au bureau d'imposition d'établir les revenus en commun et partant leur ventilation exacte, telle que requise de droit ;

Considérant à tout le moins que les informations fournies par « ... » semblent beaucoup moins que la requête introductive s'embarrasser que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » soient peu différenciées, mais non incorrectes ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'au constat des informations obtenues, le bureau d'imposition était parfaitement en mesure de ventiler, entre les différentes sociétés privées unipersonnelles de ces associés, avec exactitude et nullement par arbitraire, la quote-part du revenu déclarée par l'association « ... » et attribuée par un montant global aux associés « XXX » ;

que le bureau d'imposition n'avait en conséquence pas d'obligation de retourner les informations reçues des contribuables à ceux-ci afin de préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite, puisqu'elle ne repose en effet que sur une application mathématique simple tablant sur les informations suffisantes, données par l'association « ... » elle-même suite à l'instruction menée par le bureau d'imposition ;

3. *Considérant qu'à ne citer, parmi d'autres mesures d'instruction, la lettre du bureau d'imposition envoyée en date du 18 mars 2009 et qui rencontra le courrier en réponse entrant en date du 7 avril 2009, alors que l'imposition date du 8 juillet 2009, il apparaît plus qu'en évidence, vu les dates précitées, que le bureau d'imposition, loin de boucler une procédure à la hâte, a travaillé, à la réception des informations et celles-ci toutes bien considérées, avec une pondération diligente à l'établissement en commun des revenus ;*

Considérant que de toute façon une imposition n'est en aucun cas le résultat de négociations entre bureau d'imposition et contribuables, mais l'application par le bureau d'imposition des lois aux faits déclarés ou dégagés par l'instruction ;

Considérant donc que, bien au contraire à ce que sous-entend la requête, la procédure d'imposition n'a point été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait longuement apprécié les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ;

Considérant subsidiairement à titre de rappel que les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixent aucun impôt et ne prononcent pas non plus en l'espèce l'assujettissement des associés à l'impôt luxembourgeois, mais qu'ils se limitent strictement à répartir le résultat déclaré entre les ayants droit bénéficiaires ;

qu'il est par conséquent vain de protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de '... étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables » ;

Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contesté ».

La décision directoriale n° C 15446 du 19 janvier 2010 prise par rapport à la réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006 est pour sa part libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 8 octobre 2009 par Maître Marc Thewes, assisté par Maître Jean Schaffner, au nom de la société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge ..., avec siège social à B- ..., pour réclamer contre:

- les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2004, 2005 et 2006, émis le 8 juillet 2009 ;

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, émis le 26 août 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait

imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, les réclamations contre les bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés étant disjointes pour être vidées séparément sous les numéros du rôle C 15437 à C 15439 ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition :

- « que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' sont incorrectes ;

- que l'administration procède à une ventilation arbitraire du revenu global déclaré par l'association '...' entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés sans préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite ;

- que la procédure d'imposition a été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait accepté une discussion sur les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ; »

- qu'elle entend protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de '... étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant en principe que pour autant que la réclamante critique par sa requête collective les parts du revenu qui lui ont été imputées en les années litigieuses dans l'association d'avocats ..., il échet de mettre en exergue que ces revenus ont été établis séparément et en commun conformément au § 215. alinéa 2 AO, par le bureau y compétent ;

qu'au vœu du § 218, alinéa 2 AO les montants relatés dans un bulletin d'établissement en commun, émis en vertu du § 215 AO, doivent servir de base à la confection des bulletins individuels des associés (Conseil d'État, 25 février 1959, n° 5568 du rôle) ;

Considérant qu'une imposition qui est basée en tout ou en partie sur des revenus établis séparément, ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'aux termes du § 232, alinéa 2 AO, une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement desdits revenus ;

Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement séparé et en commun a fait l'objet d'une réclamation, toute réformation du bulletin d'établissement entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur la base dudit bulletin d'établissement, conformément au § 218, alinéa 4 AO ;

Considérant qu'il n'est pas contesté que l'association d'avocats « ... » est soumise à l'établissement en commun des revenus conformément au § 215, alinéa 2, n° 3 AO : « Ferner werden einheitlich und gesondert festgestellt: die einkommensteuerepflichtigen und körperschaftsteuerepflichtigen Einkünfte (...) aus selbständiger Arbeit, (...) wenn an den Einkünften mehrere beteiligt sind » ;

Considérant justement qu'en les années litigieuses les bilans, déposés en annexe des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, faisaient état de bénéfices nets, non contestés, de respectivement :

- en l'année 2004 de [...] €, dont, suivant le déclaré, une quote-part de [...] fut attribuée aux associés « ... », le montant par différence de [...] € étant déclaré comme quote-part commune des associés « XXX » ;

- en l'année 2005 de [...] €, dont, encore suivant le déclaré, une quote-part de [...] € attribuée aux associés « ... », le montant par différence de [...] € étant déclaré et uniquement libellé quote-part commune des associés « XXX » ;

- en l'année 2006 de [...] €, dont, toujours suivant le déclaré, une quote-part de [...] € attribuée aux associés « ... », tandis que le montant par différence de [...] € à nouveau déclaré comme quote-part commune des associés « XXX » ;

Considérant qu'aucune des trois déclarations ne comportait la moindre explication ni indication précisant l'identité desdits associés « XXX », empêchant dès lors une réattribution correcte et exacte des revenus déclarés en les années litigieuses, et ceci pour des montants substantiels ;

Considérant donc que les déclarations s'avéraient incomplètes quant à la ventilation des revenus établis, d'ailleurs non contredits en tant que tels, entre les différents ayants droit, pour à chaque fois ne reprendre que les montants à ventiler entre deux des associés (les associés « ... ») seulement, alors que les montants globaux attribués à des associés obscurément titrés « XXX » restaient sans explication subséquente ;

que ce n'est qu'en logique que le bureau d'imposition était tenu d'éclaircir de tels chiffres attribués en bloc à une dénomination opaque « associés XXX » ;

Considérant que c'est finalement en réponse aux mesures d'instruction du bureau d'imposition que tant les noms des bénéficiaires dissimulés en « associés XXX », dont la réclamante, que les montants leur attribués individuellement furent déclarés ;

Considérant en outre que le même courrier apporte une liste d'adresses et indique en tant que raison sociale identique desdits associés « XXX » de l'association « ... » uniquement « BVBA » ;

que ce sont donc ces informations émanant des contribuables eux-mêmes qui ont permis au bureau d'imposition d'établir les revenus en commun et partant leur ventilation exacte, telle que requise de droit ;

Considérant par conséquent que la ventilation du revenu global déclaré par l'association « ... » entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés est basée sur les informations précises, communiquées par soins de l'association d'avocats « ... » en leur courrier, entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, envoyée en date du 18 mars 2009 ;

Considérant à tout le moins que les informations fournies par « ... » semblent beaucoup moins que la requête introductive s'embarrasser que les adresses et les dénominations sociales des

sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » soient peu différenciées, mais non incorrectes ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'au constat des informations obtenues, le bureau d'imposition était parfaitement en mesure de ventiler, entre les différentes sociétés privées unipersonnelles de ces associés, avec exactitude et nullement par arbitraire, la quote-part du revenu déclarée par l'association « ... » et attribuée par un montant global aux associés « XXX » ;

que le bureau d'imposition n'était pas obligé de retourner les informations reçues des contribuables à ceux-ci afin de préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite, puisqu'elle ne repose en effet que sur une application mathématique simple tablant sur les informations suffisantes, données par l'association « ... » elle-même suite à l'instruction menée par le bureau d'imposition ;

Considérant que la requête se borne à alléguer que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » seraient incorrectes ;

que cependant et justement ces adresses et dénominations sociales mêmes ont été communiquées par l'association d'avocats « ... » en leur courrier entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, leur envoyée en date du 18 mars 2009 ;

qu'une prétendue inexactitude ne saurait dès lors être imputable au bureau d'imposition, mais aux professionnels de la postulation ;

Considérant qu'il résulte à suffisance de preuve qu'aucune dénomination prétendument « erronée » n'a pu empêcher les associés d'entrer diligemment toutes leurs individuelles requêtes le 8 octobre 2009 dans le délai de réclamation ;

Considérant qu'à ne citer, parmi d'autres mesures d'instruction, la lettre du bureau d'imposition envoyée en date du 18 mars 2009 et qui rencontra le courrier en réponse entrant en date du 7 avril 2009, alors que l'imposition date du 8 juillet 2009, il apparaît plus qu'en évidence, vu les dates précitées, que le bureau d'imposition, loin de boucler une procédure à la hâte, a travaillé, à la réception des informations et celles-ci toutes bien considérées, avec une pondération diligente à l'établissement en commun des revenus ;

Considérant que de toute façon une imposition n'est en aucun cas le résultat de négociations entre bureau d'imposition et contribuables, mais l'application par le bureau d'imposition des lois aux faits déclarés ou dégagés par l'instruction ;

Considérant donc que, bien au contraire à ce que sous-entend la requête, la procédure d'imposition n'a point été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait longuement apprécié les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ;

Considérant à titre de rappel que les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixent aucun impôt et ne prononcent pas non plus en l'espèce l'assujettissement des associés à l'impôt luxembourgeois, mais qu'ils se limitent strictement à répartir le résultat déclaré entre les ayants droit bénéficiaires ;

Considérant que la réclamante s'obstine à se référer à un échange de courriers, ceci bien avant le stade de l'imposition par déclaration actée, en particulier une demande générale de renseignements générant en réponse une prise de position générale du directeur des contributions concernant les associations internationales d'avocats ayant des activités dans de nombreux Etats à

travers le monde, et nullement comparable à la présente affaire, s'agissant d'un bureau d'avocats uniquement actif dans des pays limitrophes ;

Considérant d'une part qu'en son courrier du 11 novembre 2004 le mandataire de l'association « ... » définissait comme « résultat excédentaire » de l'entité luxembourgeoise les parts de bénéfice attribués aux avocats associés belges, exerçant sous forme de SPRLU, et émit la proposition « que ce résultat excédentaire est imposé au Luxembourg dans le chef des associés belges qui sont supposés maintenir une base fixe au Luxembourg » ;

Considérant qu'il n'importe qu'en Belgique l'exercice de la profession d'avocat ait été transposé vers une société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge (SPRLU) ;

qu'il importe aussi peu qu'une profession libérale soit véhiculée par la société ainsi constituée, car selon les termes de la requête, de telles sociétés, de par leur forme commerciale sont soumises à l'impôt sur les sociétés en Belgique ;

Considérant qu'il n'est pas clair pourquoi la réclamante tient à faire complètement abstraction de ce propre avis précité, émis en premier lieu de son mandataire, que le bureau d'imposition n'a finalement que mis en œuvre ;

Considérant qu'il échet de rappeler à cet égard qu'ultérieurement à tout échange d'avis, lors de l'imposition réelle, le bureau d'imposition n'est tenu que par la loi (§ 204 AO), et non par la profession de foi, encore changeante, du contribuable, et se doit de tenir compte de tous les éléments factuels lui soumis et connus, et procède obligatoirement (§ 205 AO), serait-ce à la lumière des courriers échangés, à l'instruction des lacunes de la déclaration ou à l'éclaircissement des points sujets d'interrogation ;

Considérant à titre supplétif qu'un échange de renseignements, tel que prévu par l'article 26 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions, à révélé l'évidence que les autorités fiscales belges n'ont pas soumis à l'impôt belge les bénéfices réalisés au Luxembourg par « XXX et YYY » et attribués à des associés résidents de la Belgique ;

que l'administration belge considère que ces associés résidents disposent d'une base fixe au Luxembourg au sens de l'article 14 de la convention belgo-luxembourgeoise précitée ;

que l'administration belge se base sur le rapport Partnership OCDE dans lequel il est indiqué: « dans le cas où un partnership exerce une activité d'entreprise, l'associé belge dispose d'un établissement stable dans l'Etat où est implanté ce partnership, même si l'activité de l'associé belge se déroule dans l'implantation belge du partnership et n'est donc pas « actif » dans l'Etat où est implanté le partnership » ;

que par conséquent l'administration belge a décidé que les associés résidents de la Belgique disposent d'une base fixe au Grand-Duché au sens de l'article 14 de la convention belgo-luxembourgeoise et que le pouvoir d'imposition sur cette partie de bénéfices revient au Luxembourg ;

Considérant qu'il est concevable que la réclamante accepterait volontiers une « situation de non-imposition » ou d'une « éventuelle double exonération » ;

que cet état de choses est pourtant bien loin d'exister « fréquemment » en pratique, à moins de fraude ou d'abus ;

que somme toute la seule situation citée, provoquée par un arrêt malencontreux du Conseil d'Etat français, fut aussitôt débarrassée par voie d'avenant à la convention franco-luxembourgeoise ;

Considérant qu'il échet de rappeler au sérieux que le revenu en tant que bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, en l'espèce celle non contestée d'avocat, constitue un revenu imposable en droit fiscal national luxembourgeois comme belge, ainsi que selon tous les critères de l'OCDE tout comme de doctrine ;

Considérant à ce titre qu'au cas où une double imposition aurait effectivement eu lieu, les Etats contractants entameraient l'analyse de ce fait prohibé, afin d'y remédier en réajustant leurs positions respectives ;

qu'il n'est autrement avec la situation incongrue d'une « non imposition » ;

Considérant que la réclamante ne peut se prévaloir de contacter deux administrations fiscales dans deux états différents en arguant séparément jusqu'à optimiser son propre état à celui d'un non assujettissement, sans que les états concernés ne conviennent ensemble à ne plus être dupes ;

Considérant à ce titre que « la loi permet au fisc d'écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes régulièrement (au sens du droit privé) passés par le contribuable, lorsque ces actes n'avaient pas d'autres motifs que d'éluder ou d'atténuer une charge fiscale relative à une situation (une opération), que la philosophie, le but et l'interprétation raisonnable des disposition fiscales en la matière visaient manifestement à imposer » (Alain Steichen: Manuel de Droit fiscal, éd. 2000, p. 582) ;

Considérant qu'à la lumière de tous les éléments appréciés à leur juste mesure, le bureau d'imposition était fondé à procéder à l'imposition des revenus précités, et à confirmer que les revenus des SPRLU se situent bien dans le champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et y sont partant imposables ;

Considérant que par le contrat d'association, conclu entre Me YYY et les avocats inscrits au barreau de Bruxelles et/ou Anvers exerçant leur profession sous forme d'une société unipersonnelle dûment agréée par l'Ordre, dont la réclamante, les associés retiennent en l'article premier : « Les soussignés conviennent d'exercer au Luxembourg la profession d'avocat en association » ;

que le contrat établit à suffisance de preuve la mise en œuvre de la profession avec la réalisation d'un bénéfice au Luxembourg, ce dont en bonne logique le bureau d'imposition n'a pas pu décider autrement ;

Considérant qu'à titre subsidiaire la réclamante demande une requalification du bénéfice commercial imposé en un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, ceci afin de ne pas être soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant qu'aux termes de l'article 160, alinéa 1er L.I.R., les organismes à caractère collectif de l'article 159 L.I.R. qui n'ont ni leur siège statutaire ni leur principal établissement sur le territoire du Grand-Duché, sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R. ;

Considérant que suivant l'article 156 L.I.R., le bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15 L.I.R. est considéré comme revenu indigène, lorsqu'il est réalisé directement ou indirectement par un établissement stable ou un représentant permanent au Grand-Duché ;

qu'en vertu du même article le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens des articles 91 et 92 L.I.R. est considéré comme revenu indigène pour autant que ladite profession est ou a été exercée ou mise en valeur au Grand-Duché ;

Considérant que l'imposition des revenus indigènes s'effectue d'après le principe de l'appréciation isolée des revenus (isolierende Betrachtungsweise) suivant lequel « la question de

l'attribution d'un revenu de source luxembourgeoise d'un contribuable non résident à l'une des catégories prévues par l'article 156 L.I.R. doit être opérée au regard des seuls caractères propres de l'activité exercée au Luxembourg, entraînant que les éléments relatifs à l'activité du contribuable à l'étranger, exercée ainsi en dehors du champ d'application de la loi fiscale luxembourgeoise, ne sont pas pris en considération dans ce cadre » (Tribunal administratif, 9 juin 2005, n° 18675) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamante a exercé ses activités d'avocat en association avec un établissement stable au Grand-Duché, dont témoignent le contrat d'association et ce qu'entérine l'analyse concluante de l'administration belge ;

Considérant qu'aux termes du § 2, alinéa 1er de la loi concernant l'impôt commercial communal (GewStG), toute entreprise commerciale exploitée au Grand-Duché de Luxembourg est passible de l'impôt commercial communal ;

que la requérante a été constituée en Belgique sous forme d'une société de capitaux, passible de l'impôt sur le revenu des collectivités en Belgique ;

Considérant que la Gewerbesteuerrichtlinie 6, alinéa 5 dispose: « Bei den Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit ist nicht zu prüfen, ob ihre Tätigkeit im einzelnen Fall ein Gewerbe darstellt. Es wird im § 2, Absatz 2 GewStG unterstellt, dass Gesellschaften in den bezeichneten Rechtsformen stets und in vollem Umfang gewerblich tätig sind » ;

que l'obligation fiscale est dès lors « liée à la seule forme juridique de la société et que le genre de son activité ou l'étendue de celle-ci restent sans influence sur la soumission à l'impôt commercial » (Conseil d'Etat, 29 avril 1959, n° 5510) ;

Considérant encore que l'alinéa 7 de la Gewerbesteuerrichtlinie 6 retient que ce principe est également valable « für ausländische Unternehmen, die im Inland einem inländischen Betrieb der im § 2, Absatz 2, Ziffer 2 GewStG bezeichneten Art entsprechen » ;

Considérant partant que tant les revenus résultant des activités des sociétés de capitaux résidentes que les revenus indigènes résultant des activités des sociétés de capitaux non résidentes en relation avec un établissement stable au Grand-Duché, tel qu'en l'espèce, sont passibles de l'impôt commercial communal ;

Considérant que selon les dispositions de droit international et en particulier de la convention belgo-luxembourgeoise, les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, tel qu'en l'espèce ;

que si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable ;

Considérant par conséquent que la réclamante, société de capitaux sans contredit, a réalisé des revenus à l'intérieur de son établissement stable au Luxembourg ;

qu'il s'ensuit que les revenus réalisés à l'intérieur de cet établissement stable indigène sont imposables au Grand-Duché en tant que bénéfice commercial tant sur la base du droit interne que sur celle de la convention ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2010, la SPRLU fit déposer un recours tendant aux termes de ses moyens à la réformation, sinon à l'annulation

« des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association d'avocats "... des années 2004, 2005 et 2006 et contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006 », et demandant, aux termes de son dispositif, « principalement, par réformation, dire la taxation des exercices 2004, 2005 et 2006 non fondée ; par conséquent, modifier les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour 2004, 2005 et 2006, en fonction des bulletins d'imposition fournis par la SPRLU [...] subsidiairement, annuler les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006 et renvoyer devant l'Administration des Contributions Directes ».

A travers un jugement du 14 février 2011, le tribunal administratif rejeta le moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par l'Etat et tiré de ce que le recours serait dirigé contre les bulletins d'établissement et contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal et ce alors même que la réclamation contre lesdits bulletins, introduite le 7 octobre 2009, a été vidée par le directeur par diverses décisions rendues en dates des 18 et 19 janvier 2010.

Pour arriver à cette conclusion, le tribunal constata d'abord une imprécision quant à la portée du recours sous analyse en ce qu'une lecture limitée au paragraphe introductif et au dispositif de la requête introductive d'instance pourrait certes induire le lecteur en erreur quant à l'objet du recours, mais estima qu'une simple lecture de la requête introductive d'instance révèle, outre que l'intégralité de la discussion s'articule autour des décisions directoriales, que la SPRLU a explicitement identifié lesdites décisions directoriales intervenues sur réclamation comme étant « les décisions contestées » et par leur numéro de rôle ainsi que par renvoi aux pièces versées. Ensuite, le tribunal se référa à l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives pour en déduire que la juridiction saisie doit effectuer une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense et qu'en l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande. Retenant que, si la partie étatique faisait certes état dans son mémoire en duplique d'un « préjudice indubitable », elle avait exhaustivement pris position par rapport aux différents moyens de la SPRLU en reprenant textuellement de larges pans des décisions directoriales déferées et, au-delà de l'affirmation d'une atteinte à ses droits, n'avait pas subi de grief, de sorte qu'aucune irrecevabilité du recours n'était à prononcer.

Quant au fond, le tribunal constata qu'en l'espèce le débat ne s'articulait principalement pas autour de la question de la légalité des positions respectivement défendues par l'administration des Contributions directes et par le contribuable, mais entre deux interprétations de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 17 septembre 1970, ci-après désignée par la « Convention », dont aucune n'est critiquée comme erronée ou illégale, la SPRLU entendant seulement se voir appliquer l'interprétation qui lui aurait été confirmée par l'administration des Contributions directes suite à une demande relative à son traitement fiscal et reprochant à l'administration des Contributions directes en général et au directeur en particulier de ne pas lui avoir par

après appliqué cette interprétation, mais d'avoir au contraire fait application d'une position contraire.

Ensuite, le tribunal estima que, tout comme les directives internes qu'une autorité administrative peut adopter pour se donner des lignes de conduite, en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, doivent être respectées par cette autorité et par les autorités subordonnées, de sorte que l'administré peut, en vertu de l'adage « *tu patere legem quam ipse fecisti* », requérir le respect de celles de ces directives internes dont il a pu avoir connaissance à travers une certaine publicité leur conférée, il en serait de même en cas d'existence d'une relation étroitement personnelle entre le contribuable et l'administration notamment à l'occasion d'une demande de renseignements individuelle lorsqu'un particulier diligent est surpris du fait qu'il s'est raisonnablement fié au « pré-comportement » objectif de la personne publique, qu'il n'est dès lors pas en mesure de prévoir l'adoption - ou la modification - soudaine d'une disposition de nature à affecter ses intérêts, que la « légitimité » de sa confiance subjective peut être présumée et ce avec d'autant plus de force lorsque existent des dispositions concrètes et objectives indéniablement prises dans la confiance. Sur base de ces principes, le tribunal retint que pour des raisons tenant au respect du principe de sécurité juridique, il faut que les autorités fiscales qui ont donné des assurances ou fait une promesse soient tenues d'honorer les attentes ainsi créées, de manière que la réponse personnelle que l'administration fiscale aura donnée le cas échéant au contribuable liera celle-ci à ce dernier si des conditions déterminées sont réunies. Le tribunal qualifia comme conditions, premièrement, le fait par le contribuable d'avoir posé une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée par le contribuable, deuxièmement, que la réponse individuelle fournie doit ensuite émaner d'un fonctionnaire compétent, ou à tout le moins d'un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs suffisants, troisièmement, que l'administration doit encore avoir voulu se lier par les renseignements donnés au contribuable, c'est-à-dire que la réponse fournie l'aura été sans restrictions ni réserves et, quatrièmement, que les renseignements fournis par l'administration doivent avoir eu une influence déterminante sur le contribuable.

Le tribunal déduisit alors que le courrier adressé le 10 novembre 2004 à la direction des Contributions directes par Maître YYY contenait les éléments essentiels débattus devant le tribunal, à savoir l'existence d'une association de fait (« *sans personnalité légale* ») transfrontalière d'avocats, comportant uniquement des avocats belges et des avocats luxembourgeois, les premiers exerçant uniquement en Belgique, tandis que les avocats luxembourgeois exercent uniquement au Luxembourg, ainsi qu'une distribution des revenus excédentaires aux avocats associés belges, lesquels exercent leur activité en Belgique sous la forme d'SPRLUs, l'auteur de cette demande ayant cherché à obtenir confirmation par l'administration des Contributions directes que les associés belges seront imposés au Luxembourg sur le revenu excédentaire perçu au Luxembourg, lesdits associés belges étant supposés y maintenir une base fixe, encore qu'ils n'y soient pas personnellement actifs. Tout en admettant que cette demande en tant que telle peut être considérée comme générale en ses termes, dans le sens qu'elle n'identifie pas explicitement tous les membres de l'association, ni qu'elle indique les montants en cause, de sorte à ne pas avoir permis à l'administration des Contributions directes d'émettre un « *ruling* » précis, le tribunal considéra que la question était néanmoins formulée avec suffisamment de précision, de sorte à permettre à l'administration une prise de position spécifique par rapport à la situation lui exposée.

L'analyse de la réponse par courrier du 14 février 2005 du chef de la division « Relations Internationales » de l'administration des Contributions directes, signant par

délégation du directeur, ensemble une note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » y annexée, amena le tribunal à conclure au libellé univoque de cette note en ce que celle-ci ni ne contient l'une des conditions d'application implicites invoquées par l'Etat, ni ne porte sur les seules associations d'avocats multinationales de grande envergure telles que certaines associations anglo-saxonnes, tout comme elle ne vise pas les seuls contribuables sociétés de personnes, ladite note mentionnant seulement que de telles associations seraient « *souvent* » des sociétés de personnes, de sorte à ne pas exclure d'autres qualités.

Le tribunal réfuta l'argumentation étatique que ladite note ne s'appliquerait que sous la condition implicite que les profits réalisés au Luxembourg, attribués à des associés résidents de Belgique soient imposés en Belgique, condition implicite qui résulterait de l'objet fondamental des conventions contre la double imposition conclues sur base du modèle OCDE qui serait, outre d'éliminer la double imposition, d'éviter l'absence d'imposition, en rappelant que les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne, de sorte qu'elles ont exclusivement l'effet négatif de délimiter les compétences d'imposition originaires des Etats signataires instaurées par leurs droits internes respectifs au vu de la finalité affichée d'éliminer les doubles impositions sans fonder un nouveau droit d'imposition autonome, de manière à répondre ainsi au principe de non-aggravation.

Après avoir constaté que l'administration des Contributions directes avait choisi une position minoritaire dans l'analyse des associations internationales d'avocat, et ce faisant, adopté une position dont elle savait ou devait savoir qu'elle pourrait être génératrice de double exonération à l'égard de résidents établis dans d'autres Etats membres de l'OCDE, qui comme la Belgique ont adopté la position majoritaire, puis avoir rejeté le moyen étatique de l'incompétence de l'auteur du courrier 14 février 2005 et avoir relevé que la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » et adressée par le directeur aux bureaux d'imposition compétents a encore fait lieu d'une confirmation formelle en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver aux avocats non résidents, sous forme d'une instruction officielle adressée le 5 décembre 2007 au bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg 2, un revirement *ex post* n'étant intervenu qu'après avoir eu connaissance du fait que les revenus en question ne seraient pas imposés en Belgique, le tribunal conclut que ladite note, telle que communiquée à Maître YYY, constituait une prise de position précise répondant à sa demande spécifique, qui non seulement pouvait être considérée comme liant l'administration au contribuable, au vu de la publicité conférée à ladite note et au vu de la demande précise à laquelle ladite note entendait répondre, mais que l'administration des Contributions directes entendait bien elle-même *in tempore non suspecto* mettre en application.

Sur base de ces éléments, le tribunal décida que le bureau d'imposition compétent était tenu de respecter les consignes de cette note et que la partie demanderesse pouvait se prévaloir de son respect et il réforma les décisions directoriales déferées en ce que celles-ci ont refusé de faire bénéficier la partie demanderesse des dispositions de la note litigieuse dans le sens initialement préconisé par l'administration, à savoir que les avocats étrangers non résidents au Luxembourg et membres d'une association internationale ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois.

En ce qui concernait les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives, le tribunal déclara qu'il n'y avait pas lieu d'analyser ce volet du recours au vu de son caractère subsidiaire.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 mars 2011, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 14 février 2011.

Quant à la recevabilité du recours initial

A l'appui de son appel, l'Etat déclare réitérer son moyen d'irrecevabilité du recours déjà soulevé en première instance en ce qu'il serait dirigé à l'encontre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association d'avocats « ... » des années 2004, 2005 et 2006 et contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, et ce alors que des réclamations contre lesdits bulletins ont été vidées par le directeur par diverses décisions rendues en dates respectivement des 18 et 19 janvier 2010.

L'Etat reproche aux premiers juges d'avoir certes relevé une imprécision quant à l'objet du recours, mais de n'en avoir pas tiré les conséquences qui se seraient imposées à eux en refusant de déclarer le recours irrecevable. Il estime que les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation devraient être appliqués à la lettre et que la requête introductive devrait être considérée comme délimitant l'objet du recours, de sorte que les premiers juges auraient admis à tort la partie demanderesse initiale à rectifier l'objet de son recours à travers le mémoire en réplique et les explications à la barre de son mandataire. Par rapport à l'article 29 de la loi prévisée du 21 juin 1999, l'Etat affirme que la formulation de l'objet du recours dans la requête introductive aurait eu pour effet de porter atteinte à ses droits de la défense, au motif que la requête ne citerait à aucun endroit de manière précise et claire les décisions directoriales par numéro du rôle et par date et ne contiendrait aucune demande expresse quant à leur réformation ou leur annulation et qu'en conséquence, il aurait préparé sa défense sur base des bulletins entrepris sans prendre en considération les décisions directoriales. Il ajoute qu'à travers la formulation de la requête introductive, « *le mal était déjà fait et irrémédiable* », d'autant plus que le recours sous analyse s'insère dans le cadre de 17 rôles connexes ayant trait à une multitude de bulletins d'établissement et d'impôt et à des décisions directoriales différentes. Enfin, l'Etat entend dégager une incohérence du tribunal en ce qu'il aurait largement interprété les termes de la requête introductive en ce qui concerne la recevabilité du recours, mais interprété restrictivement le libellé du courrier du 14 février 2005 pour lui conférer un effet liant l'Etat.

La Cour rejoint néanmoins le tribunal dans son analyse que le recours initial sous examen n'encourt pas l'irrecevabilité de ces chefs invoqués par la partie appelante.

En effet, tout comme le tribunal, la Cour reconnaît qu'une lecture limitée au paragraphe introductif et au dispositif de la requête introductive de première instance peut certes induire le lecteur en erreur quant à l'objet du recours en ce que le premier vise les bulletins d'établissement et d'impôt litigieux et le second tend à voir « *la taxation des exercices* » en cause réformée, mais constate d'un autre côté qu'une analyse sommaire des moyens exposés dans la requête permet d'identifier les décisions déférées comme étant les décisions directoriales intervenues sur réclamation dans la mesure où l'intégralité de la discussion s'articule autour des décisions directoriales et où la SPRLU a explicitement identifié lesdites décisions directoriales intervenues sur réclamation comme étant « *les décisions contestées* », tout en utilisant ces termes de manière récurrente, lesdites décisions étant encore identifiées par leur numéro du rôle ainsi que par renvoi aux pièces versées.

Le tribunal a ensuite judicieusement procédé à un examen de l'article 29 de la loi prévisée du 21 juin 1999 et des travaux parlementaires afférents pour en déduire valablement que cette disposition emporte pour la juridiction saisie une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense et qu'en l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande.

En l'occurrence, au vu des mémoires échangés en première instance, la Cour partage l'appréciation du tribunal selon laquelle, si la partie étatique a certes fait état dans son mémoire en duplique de première instance d'un « *préjudice indubitable* », encore qu'elle ait exhaustivement pris position par rapport aux différents moyens de la SPRLU en reprenant textuellement de larges pans des décisions directoriales déferées, elle n'a ni mis à profit son mémoire en duplique pour le cas échéant préciser, voire rectifier sa défense, compte tenu des décisions effectivement déferées, ni sollicité, compte tenu de cette prétendue nouvelle donne, la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire. Il s'y ajoute que l'Etat n'a concrètement indiqué ni en première instance, ni en instance d'appel un volet précis de l'objet du litige sous examen quant auquel il n'a pas développé ses moyens de défense en raison d'une indication imprécise de l'objet du recours. Dans ces conditions, il y a lieu de confirmer entièrement les premiers juges dans leur conclusion que l'Etat, au-delà de l'affirmation d'une atteinte à ses droits, n'a pas subi de grief réel et qu'en l'absence de grief, il n'y a pas lieu de déclarer le recours de la SPRLU irrecevable.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont déclaré recevable le recours principal en réformation et qu'ils ont pu estimer ne pas être appelés à statuer sur la recevabilité de la demande en annulation formulée à titre subsidiaire seulement.

Quant au fond proprement dit

Le délégué du gouvernement critique la solution dégagée par les premiers juges revenant à qualifier le courrier de Maître YYY du 10 novembre 2004 de demande individuelle d'information et le courrier de réponse du 14 février 2005 de prise de position officielle qui lierait l'Etat.

Quant au courrier de demande du 10 novembre 2004

Le représentant étatique affirme en premier lieu que le courrier de Maître YYY du 10 novembre 2004 n'aurait pas constitué une demande de renseignements en bonne et due forme, et notamment une demande de renseignements rédigée de façon suffisamment concrète pour permettre à l'administration d'analyser convenablement la situation exposée par le contribuable, la demande ayant notamment été rédigée uniquement au nom des deux avocats qui ne seraient ni impliqués ni concernés par le présent litige, tandis que les noms des associés belges n'y seraient pas apparus. Il ajoute que le groupe XXX serait « *structuré de manière peu transparente vers l'extérieur, que les entités le composant changent régulièrement de dénomination (« XXX », « ... », « ... »), qu'ils se présentent sous différentes entités et formes juridiques et qu'il est établi dans plus de deux pays* ». Ce serait pour cette raison de la présentation comme structure multilatérale que la note « *Imposition des associations internationales d'avocats* » aurait été annexée par erreur au courrier en cause du

14 février 2005 alors même que la situation concernée en l'espèce serait de nature bilatérale à laquelle ladite note ne s'appliquerait pas.

Pour que l'administration puisse être considérée comme étant liée par sa réponse à une question du contribuable, il faudrait nécessairement que la question soumise dans la forme écrite contienne, d'une part, un exposé clair et précis de tous les faits relatifs à la situation particulière du contribuable susceptibles d'influer la solution et, d'autre part, la formulation d'une demande de renseignements suffisamment circonscrite concernant le traitement fiscal de cette situation exposée.

Le courrier adressé le 10 novembre 2004 par Maître YYY à la direction des Contributions directes est de la teneur suivante :

« Je me permets de vous soumettre la question suivante qui concerne personnellement ... , mon associé, et moi-même.

Tous les deux nous sommes résidents luxembourgeois et associés de la même association d'avocats transfrontalière (mise en place au début 2003) sans personnalité légale et composée actuellement de 17 avocats belges (12 au moment du début de l'association) dont certains (au nombre de 12) sont « equity partners » et 5 sont associés « salariés » de XXX (Belgique). Nous travaillons exclusivement au Luxembourg, tout comme les avocats belges travaillent exclusivement en Belgique.

Les bénéfices du bureau luxembourgeois sont déterminés sur base d'une comptabilité séparée tandis que la détermination des revenus de chacun des associés est faite sur une base différente. En clair ceci signifie que, pour l'année 2003 concrètement (la première année d'existence de l'association), le résultat montré par la comptabilité du bureau luxembourgeois dépasse les résultats auxquels peuvent prétendre les associés résidents luxembourgeois.

Nous considérons que ce résultat excédentaire est imposé au Luxembourg dans le chef des associés belges qui sont supposés maintenir une base fixe au Luxembourg.

(Il va sans dire que cette situation que le résultat luxembourgeois dépasse les revenus des associés résidents luxembourgeois pourra, à l'avenir, se renverser de sorte que les associés luxembourgeois verraient la partie de leurs revenus imposés en Belgique en tant que quote-part d'une base fixe (maintenue en Belgique).

A noter encore que pour des raisons de limitation de responsabilité, les avocats belges exercent leur activité sous forme de (SPRLU) société de personnes unipersonnelle (ceci bien entendu conformément aux règles de leurs Barreaux).

Par conséquent, le bénéfice excédentaire sera imposé au Luxembourg dans le chef d'autant de sociétés unipersonnelles qu'il y a d'associés « equity partners » de l'association. (Il est en effet envisagé que seuls les « equity partners » participent à la répartition du bureau luxembourgeois).

Nous proposons donc de faire une déclaration en commun au Luxembourg, déclaration qui portera ventilation des résultats sur les associés résidents luxembourgeois et belges de l'association.

Sur base des indications précédentes, nous vous prions de bien vouloir nous confirmer si vous êtes à même de partager notre avis que les membres de l'association

maintiennent une base fixe dans l'Etat dans lequel ils ne sont pas personnellement actifs tout en y retirant une partie de leurs revenus de cet Etat. (...) ».

La Cour partage entièrement l'analyse des premiers juges que la demande ainsi libellée comporte les éléments factuels essentiels actuellement débattus, à savoir l'existence d'une association de fait (« *sans personnalité légale* ») transfrontalière d'avocats mise en place au début de l'année 2003, comportant uniquement des avocats belges et des avocats luxembourgeois, les premiers exerçant uniquement en Belgique, tandis que les avocats luxembourgeois exercent uniquement au Luxembourg, ainsi qu'une distribution des revenus excédentaires aux avocats associés belges qualifiés de « *equity partners* », lesquels exercent leur activité en Belgique sous la forme d'SPRLUs. En outre, à partir des termes par lui employés, l'auteur de cette demande a cherché à obtenir confirmation par l'administration des Contributions directes que les associés belges seront imposés au Luxembourg sur le revenu excédentaire perçu au Luxembourg, lesdits associés belges étant, selon lui, supposés y maintenir une base fixe, encore qu'ils n'y soient pas personnellement actifs.

En outre, si cette demande de renseignements peut être considérée sous certains aspects comme générale en ses termes, dans le sens qu'elle n'identifie pas explicitement tous les membres de l'association, ni qu'elle n'indique les montants en cause, il n'en reste pas moins qu'elle concerne la situation spécifique d'une étude d'avocats, dont les identités des associés peuvent subir des mutations dans le temps et dont les revenus sont variables, et que le volet pertinent de la clef de répartition des revenus entre les associés luxembourgeois et les « *equity partners* » belges a été exposé avec une précision suffisante sans que l'adjonction du contrat d'association du 17 mars 2003 ne fût nécessaire.

Pareillement, la question soumise à l'administration des Contributions directes revient clairement à solliciter la confirmation d'une certaine interprétation des dispositions conventionnelles applicables à la situation ainsi dépeinte quant à la question de savoir si un avocat belge est censé disposer d'une base fixe pour son activité du seul fait qu'il participe au revenu d'une étude luxembourgeoise alors même qu'il n'exerce en fait pas sa profession au Luxembourg.

Par voie de conséquence, c'est à juste titre que les premiers juges ont décidé que le courrier de Maître YYY du 10 novembre 2004 est à qualifier de demande de renseignements spécifique.

Quant au courrier de réponse du 14 février 2005

Par rapport au courrier du 14 février 2005, le délégué du gouvernement estime qu'il s'analyserait en une information générale fournie suite à une demande d'information générale, et non pas en une décision administrative individuelle, et que cette simple prise de position ne saurait avoir pour résultat d'engager l'administration des Contributions directes, au motif que l'intention de l'auteur dudit courrier de ne pas engager son administration résulterait de l'utilisation du conditionnel et d'une réserve. Le représentant étatique considère que l'auteur de ce courrier n'aurait pas agi au nom et pour compte du directeur dans le cadre des pouvoirs conférés à ce dernier par les §§ 17 (2) et 46 AO au motif qu'il aurait uniquement disposé d'une délégation de signature relative à certaines matières limitées et qu'il n'aurait ainsi eu aucun pouvoir de se prononcer à titre définitif sur la question lui soumise par Maître YYY. L'auteur du courrier de réponse, conscient du défaut de compétence décisionnelle dans son chef, aurait accompagné son courrier d'une réserve non équivoque selon laquelle « *la prise de position générale du Directeur des contributions devrait également s'appliquer dans votre cas* », sans pour autant se prononcer si cette

position générale s'appliquait effectivement au cas d'imposition litigieux. Dans la même logique, le courrier du 14 février 2005 aurait été continué aux bureaux d'imposition compétents à titre d'information et non pas pour instruction. Le délégué du gouvernement fait encore valoir que les seules décisions que le directeur pourrait prendre à l'égard d'un contribuable et qui lieraient l'administration seraient prises dans le cadre du contentieux et du gracieux directorial et que l'application du principe posé par les premiers juges – en ce qu'une réponse individuelle donnée par un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi de pouvoirs suffisants – créerait le risque que la moindre réponse écrite d'un des services de l'administration des Contributions directes adressée à un contribuable lierait définitivement le bureau d'imposition compétent avant qu'une procédure d'imposition n'ait été engagée.

En ce qui concerne d'abord l'argumentation étatique de l'incompétence de l'auteur du courrier du 14 février 2005 pour donner des renseignements pouvant lier l'Etat, il y a lieu de rappeler qu'afin de pouvoir engager valablement l'Etat, la réponse peut émaner non seulement d'un fonctionnaire compétent, mais également d'un fonctionnaire que le contribuable pouvait légitimement considérer comme compétent.

Or, en l'espèce, le courrier du 14 février 2005 émane du chef de la division « *Relations Internationales* » de la direction des Contributions directes qui l'a signé pour le directeur par délégation. Dans la mesure où la question formulée par le courrier du 10 novembre 2004 portait sur une question d'interprétation de dispositions d'une convention internationale préventive de la double imposition, la réponse de la part dudit chef de division pouvait légitimement être considérée, même par un avocat, comme émanant de la personne compétente au sein de la direction des Contributions directes disposant d'une délégation de signature de la part du directeur et qui pouvait ainsi agir en nom du directeur. Ainsi, la limitation des matières pour lesquelles l'auteur du courrier du 14 février 2005 avait reçu une délégation de signature, telle que stipulée dans le document du 28 juillet 1998 invoqué par l'Etat, ne peut pas être opposée au contribuable dans ces conditions.

Concernant ensuite les pouvoirs du directeur, le § 46 (1) AO lui confère la mission de diriger l'administration des Contributions directes et de superviser les bureaux d'imposition pour s'assurer du respect, par ces derniers, du principe d'égalité et de la bonne gestion des cas d'imposition. Ainsi, cette disposition du § 46 (1), 2^e phrase AO doit être rapprochée de celle du § 29 (2) AO dans le sens que le préposé du bureau d'imposition est investi d'une compétence propre pour le traitement des cas d'imposition individuels, mais qu'il doit l'exercer en conformité aux principes de légalité et d'égalité et que l'exercice de la compétence et plus particulièrement le respect de ces principes est soumis à la surveillance du directeur. Le § 46 (2) AO prévoit deux instruments d'exercice de cette surveillance par le directeur, en l'occurrence d'abord le pouvoir de rapporter d'office une décision (« *Verfügungen untergeordneter Behörden von Amts wegen oder auf Gegenvorstellung hin außer Kraft setzen* »), ainsi que le pouvoir d'enjoindre aux autorités subordonnées de faire quelque chose (« *diese Behörden anweisen* »). Conformément à cette disposition, le directeur peut user de ces deux instruments, tant pour donner des directives générales que dans le cadre d'un ou de plusieurs cas d'imposition individuels (Cour adm. 29 juillet 2009, n° 25165C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 427). Au vu de cette compétence d'injonction du directeur, le destinataire du courrier du 14 février 2005 pouvait légitimement estimer que le directeur, agissant par l'intermédiaire d'un fonctionnaire délégué, lui fournissait le renseignement individuel par lui demandé et que le directeur pouvait continuer ce renseignement en guise d'instruction au bureau d'imposition compétent.

Par voie de conséquence, l'argumentation étatique tirée de l'incompétence de l'auteur du courrier du 14 février 2005 qui entraînerait l'absence de tout effet à ce courrier est à écarter.

En ce qui concerne le contenu dudit courrier du 14 février 2005, son auteur déclara à Maître YYY qu'il « *accuse réception de [sa] lettre du 10 novembre 2004* » et qu'il a « *l'honneur de vous faire parvenir en annexe la prise de position générale du Directeur des Contributions qui devrait également être valable dans votre cas* ». La note y annexée, intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* », qui précise que « *pour ce qui est du traitement fiscal de ces avocats luxembourgeois et étrangers, les directives suivantes sont à retenir* », expose de prime abord s'inscrire dans un cadre bien déterminé à savoir celui d'une association internationale d'avocats « *s'agissant le plus souvent d'une société de personnes établie à l'étranger, celle-ci comprend des associés qui soit sont des résidents du Luxembourg, soit ne sont pas des résidents du Luxembourg* », pour ensuite exposer l'existence de deux interprétations de l'ancien article 14 du modèle de convention OCDE contre les doubles impositions, la première ne permettant pas « *à l'Etat de situation de la base fixe d'imposer l'associé sur sa part du revenu imputable à la base fixe dès lors que la base fixe n'est pas de façon habituelle à la disposition de l'associé pour l'exercice de ses activités personnelles* », tandis qu'en vertu de la seconde interprétation « *les activités de la société de personnes doivent être attribuées entre les associés à due concurrence de la part dans la base fixe, et ceci en conformité avec l'accord d'association* », la note ensuite soulignant que « *bien que la plupart des pays préconisent cette deuxième approche, le Luxembourg n'est pas en mesure de s'y rallier* », de sorte à conclure, en ce qui concerne les avocats qui ne sont pas des résidents du Luxembourg que « *ces avocats étrangers ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois, et ceci bien entendu uniquement dans les cas où ils ne sont pas physiquement présents au Grand-Duché* ».

Le délégué du gouvernement conteste l'applicabilité de cette note en l'espèce en faisant valoir qu'elle viserait exclusivement les « *grandes structures multinationales dont les bureaux sont établis dans de très nombreux pays* » et non pas des situations bilatérales telle celle du cabinet ... et qu'elle concernerait le traitement fiscal des bénéfices réalisés par des sociétés de personnes étrangères, mais non pas par des sociétés privées à responsabilité limitée unipersonnelles de droit belge.

Les premiers juges ont néanmoins justement rencontré cette argumentation en retenant que le libellé univoque de la note en cause ne contient aucune des conditions d'application implicites invoquées par l'Etat. En effet, d'une part, elle vise « *des cabinets d'avocats établis dans des pays étrangers* » sans aucunement viser les seules associations d'avocats multinationales de grande envergure telles que notamment certaines associations anglo-saxones. D'autre part, ladite note n'exclut pas les associations d'avocats ayant pris d'autres formes juridiques que les sociétés de personnes – la note mentionne elle-même que de telles associations seraient « *souvent* » des sociétés de personnes - et le tribunal a justement relevé que la qualité de société de personnes ne joue le cas échéant dans le cadre de ladite note qu'un rôle au niveau de la qualification de l'association internationale d'avocats, mais non pas au niveau de ses avocats associés qui peuvent ainsi exercer leur profession à titre personnel ou par le biais d'une société privée à responsabilité limitée, la note n'ayant opéré aucune distinction suivant la qualité des associés non luxembourgeois d'une telle société de personnes.

Ensuite, l'Etat argue que la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » aurait la valeur d'une circulaire administrative interne de la direction des Contributions dont les effets se confindraient à l'intérieur de l'administration et

non pas la valeur d'une circulaire publique et officielle, d'autant plus qu'elle constituerait une prise de position générale du directeur et non pas une position officielle de sa part.

Ce moyen laisse à son tour d'être justifié, étant donné qu'indépendamment de sa valeur par ailleurs en tant que document à lui seul, la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » a été annexée au courrier de réponse du 14 février 2005 et fait dès lors partie intégrante de la réponse individuelle fournie à travers ledit courrier.

L'Etat souligne encore qu'il conviendrait en tout état de cause de ne pas perdre de vue la *ratio legis* du modèle de convention fiscale de l'OCDE et en particulier des conventions contre les doubles impositions conclues par le Luxembourg, à savoir notamment d'éviter des situations de non-imposition ou de double exonération. Dans ce contexte, il relève que si le Luxembourg s'est prononcé en faveur de l'application de la deuxième interprétation du modèle de convention OCDE, à savoir de la non-imposition des associés non résidents dans l'Etat de situation de la base fixe, cette solution aurait été adoptée sous la condition implicite mais non équivoque que ces associés étrangers soient incontestablement soumis à l'impôt dans l'Etat de leur résidence, condition implicite mais non équivoque qui ne serait cependant pas remplie dans le chef de la partie demanderesse. Il ajoute que la conduite des affaires fiscales internationales serait fondée sur un contact régulier, concret et officiel entre autorités compétentes, que le courrier envoyé le 8 novembre 2008 par l'administration des Contributions directes aux autorités belges serait un rappel dans le cadre d'une procédure plus générale lancée depuis l'année 2001 quant à l'interprétation par les autres Etats des dispositions d'ordre international sur l'imposition des avocats et que la Belgique aurait été l'un des seuls Etats à ne pas avoir communiqué avant 2008 sa position consistant à ne pas soumettre à l'impôt belge les bénéfices réalisés au Luxembourg par l'étude ... et attribués aux associés belges. L'Etat souligne que Maître YYY aurait gardé le silence suite au courrier du 14 février 2005 et n'aurait plus demandé une confirmation officielle de la double non-imposition des revenus en cause, ce qui aurait eu pour résultat la non-imposition d'un bénéfice de 9.867.668 € dans le chef de la partie intimée et des 16 autres associés belges. L'Etat fait finalement valoir que même en admettant l'existence d'un changement d'interprétation en l'espèce, celui-ci serait parfaitement licite et le contribuable ne saurait se prévaloir de la bonne foi pour en bloquer les effets.

Cependant, les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne. Partant, une condition générale d'une imposition effective dans l'autre Etat signataire auquel le droit d'imposition est attribué ne peut pas être considérée comme étant sous-jacente à une disposition d'une convention préventive de la double imposition, mais doit faire l'objet d'une disposition afférente dans la convention (« *subject-to-tax-clause* »). En outre, le tribunal n'est pas critiquable quand il a considéré que lorsque l'administration des Contributions directes a choisi une position minoritaire dans l'analyse des associations internationales d'avocats, elle a adopté une position dont elle savait ou devait savoir qu'elle pourrait être génératrice de double exonération à l'égard de résidents établis dans d'autres Etats membres de l'OCDE, qui comme la Belgique ont adopté la position majoritaire, étant ajouté que si effectivement les autorités belges ont tardé à communiquer leur position à leurs homologues luxembourgeois, il aurait incombé aux auteurs du courrier du 14 février 2005, respectivement de la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » de les assortir d'une réserve correspondante.

Pour le surplus, c'est à bon droit que les premiers juges soulignent qu'il appert de l'étude du dossier fiscal que le courrier du 14 février 2005 ne s'adressait pas uniquement à l'auteur de la demande, à savoir Maître YYY, mais également aux deux bureaux d'imposition compétents en l'espèce, la lettre de réponse telle que contenue dans le dossier fiscal comportant encore l'ajout - non présent sur le courrier communiqué au contribuable - « *Transmis en copie, ensemble avec la lettre initiale émanant de l'Etude, pour information à Messieurs les Préposés des bureaux d'imposition Luxembourg II et Luxembourg X* », de sorte à permettre d'en tirer la conclusion qu'il s'agissait en l'espèce non, comme allégué actuellement par l'Etat, d'une simple information générale, mais d'une information visant un cas de figure spécifique et concret et portant sur le traitement fiscal à réserver à ce cas précis par les bureaux compétents. Comme déjà retenu par les premiers juges, cette conclusion se trouve encore corroborée par le fait que l'administration des Contributions directes a à deux reprises, suite à une demande de Maître YYY tendant à voir délivrer des certificats de résidence fiscale pour l'association ..., refusé pareille délivrance :

- par courrier du préposé du bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg 2 du 21 novembre 2006 au motif que de tels certificats ne pouvaient pas être émis dans la mesure où la décision directoriale fixant le traitement des associations internationales d'avocats ne permettait pas l'émission d'un tel certificat à une association internationale d'avocats,
- par courrier du même préposé du 19 mars 2007 au motif tiré du courrier du 14 février 2005 par lequel le directeur avait fait part à ... de sa prise de position concernant les associations internationales d'avocats, le préposé ayant explicitement précisé « *vu que l'étude ... est considérée comme association internationale d'avocats, je ne peux pas vous émettre un tel certificat de résidence* ».

Il y a de surcroît lieu de constater que la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » et adressée par le directeur aux bureaux d'imposition compétents a encore fait lieu d'une confirmation formelle en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver aux avocats non résidents, sous forme d'une instruction officielle adressée le 5 décembre 2007 au bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg 2. Au vu de l'ensemble de ces éléments, la mention du transmis « *pour information* » sur l'exemplaire du courrier du 14 février 2005 communiqué aux bureaux d'imposition Luxembourg 2 et X n'est pas de nature à infirmer la nature d'instruction spécifique dans le chef de ce courrier se dégageant des éléments susvisés.

Par voie de conséquence, dans la mesure où le traitement interne à l'administration des Contributions directes du courrier du 14 février 2005 et de la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » fait ressortir que la position de non-imposition des parts de bénéfices d'avocats non résidents dans des études d'avocats internationales établies au Luxembourg y retenue a été considérée comme ligne de conduite officielle suivie d'actes d'exécution, le fait d'avoir utilisé le conditionnel dans son courrier du 14 février 2005 accompagnant ladite note (« *la prise de position générale du Directeur des Contributions qui devrait également être valable dans votre cas* ») n'est pas de nature à renverser le caractère contraignant de la prise de position de l'administration.

Le tribunal a pour le surplus valablement pu relever qu'il est en l'espèce indéniable que les associés belges visés par cette note, dont la SPRLU, qui actuellement entendent se prévaloir de cette prise de position, l'ont effectivement mise en pratique en ce qu'ils avaient initialement défendu la position qu'ils seraient effectivement imposés au Luxembourg sur les revenus perçus de l'association, mais que suite à la note leur communiquée par

l'intermédiaire de Maître YYY agissant au nom de l'association, ils n'ont pas introduit de déclaration spontanée relative à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt commercial communal.

D'un autre côté, la Cour rejoint la position du tribunal suivant laquelle la conclusion successivement tirée par les deux juridictions par rapport au courrier du 14 février 2005 et aux actes d'exécution subséquents portant refus de délivrance d'un certificat de résidence fiscale à l'étude ... n'est pas de nature à empêcher l'administration à procéder à partir d'un certain moment et pour le futur, de façon non rétroactive, à un revirement, sinon à adopter l'interprétation majoritaire pour les exercices fiscaux postérieurs. Ce changement d'interprétation peut cependant tout au plus être entrevu par rapport à la partie intimée à partir des courriers invitant cette dernière à déposer des déclarations d'impôt et de l'indication du changement de la position de l'administration véhiculée à travers les informations contenues dans le courrier prévisé du bureau d'imposition Sociétés 5 du 27 juillet 2009 et dans les bulletins du 26 août 2009.

Finalement, au vu du caractère subsidiaire du volet du recours visant les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives, dénotant l'intention de ne voir ce volet du recours analysé qu'au seul cas où le recours introduit en ordre principal contre les décisions directoriales, dans la mesure où celles-ci ont refusé d'appliquer la note litigieuse précitée par rapport aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités retenant la soumission de la partie intimée à l'impôt sur le revenu luxembourgeois, devait être déclaré non fondé, c'est à bon droit que les premiers juges ont décidé qu'il n'y avait pas lieu d'analyser le volet subsidiaire relatif aux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique n'est justifié en aucun de ses moyens, de sorte qu'il est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer.

L'Etat conteste sa condamnation au paiement en première instance d'une indemnité de procédure de 500 € à la partie intimée en épinglant l'absence d'une motivation concrète afférente dans le jugement entrepris, tout comme la partie intimée n'aurait pas autrement motivé sa demande. Il considère que les conditions pour l'octroi d'une indemnité de procédure ne se trouveraient pas réunies en l'espèce.

S'il est vrai que la partie intimée a été amenée, ensemble avec les autres associés belges de l'étude ..., à saisir le juge administratif afin d'obtenir la reconnaissance de la non-imposition au Luxembourg de ses parts de bénéfices dans cette étude, les éléments du dossier et l'attitude prise par l'Etat durant les procédures précontentieuse et contentieuse ne font pas ressortir des indices suffisants pour déceler une iniquité dans le fait pour la partie intimée de devoir supporter les frais non compris dans les dépens qu'elle a dû exposer en raison du recours sous analyse. Il y a partant lieu de décharger, par réformation partielle du jugement entrepris, l'Etat de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure pour la première instance.

Aucune indemnité de procédure n'a été sollicitée pour l'instance d'appel, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y statuer.

L'appel étant globalement non justifié au fond au-delà de la décharge de l'indemnité de procédure de première instance, il n'y a pas lieu à ventilation des dépens.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 mars 2011 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris, décharge l'Etat de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure pour la première instance,

rejette l'appel comme non fondé pour le surplus,

confirme le jugement entrepris dans cette mesure,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 27 juillet 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27.7.2011

Le Greffier de la Cour administrative